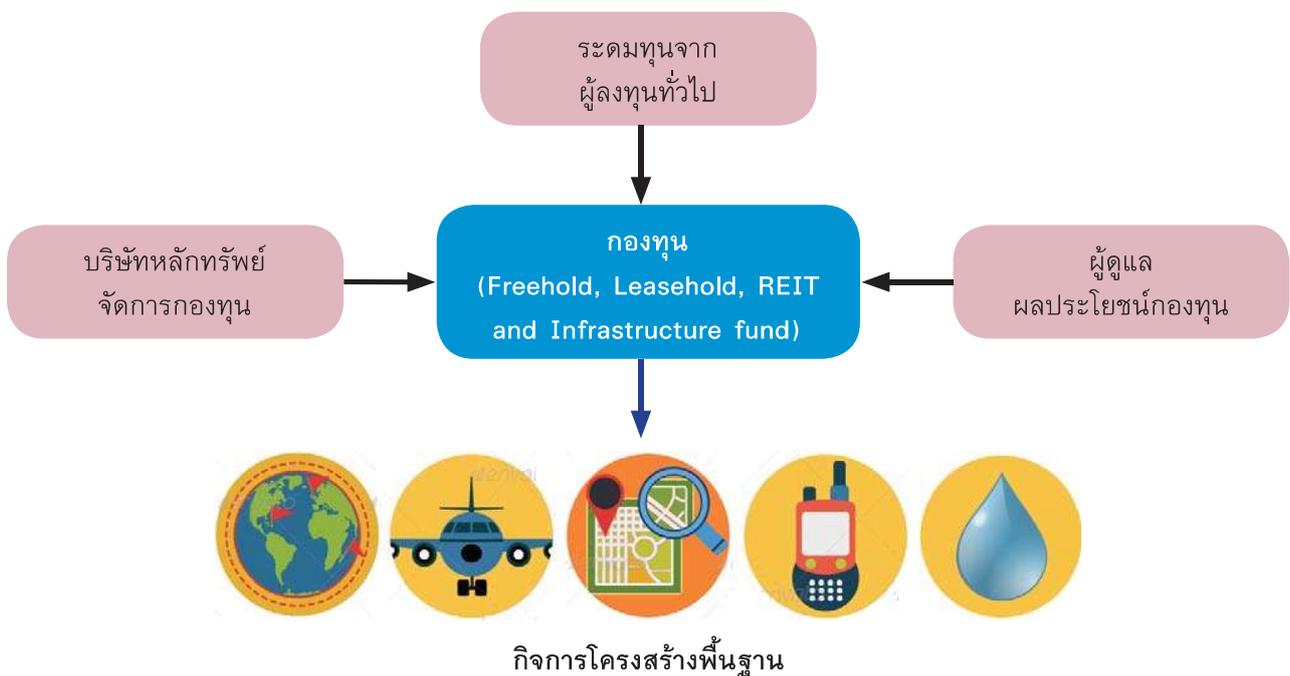


การบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอนาคต (Sale of Future Revenues)

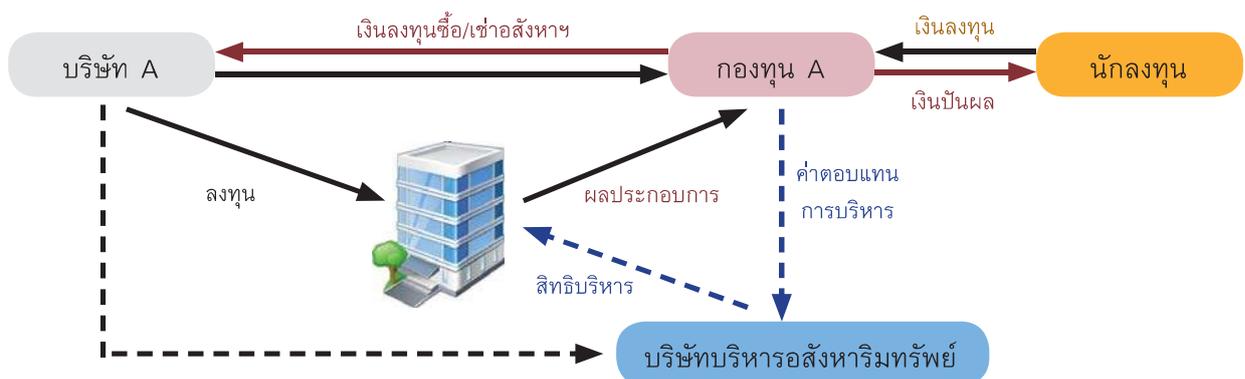
ปัจจุบันกิจการมีทางเลือกในการระดมทุนในตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น ซึ่งนอกจากนำหุ้นของบริษัทเข้าจดทะเบียนแล้ว การระดมทุนยังสามารถทำได้โดยจัดตั้งหรือจัดโครงสร้างทรัพย์สินในรูปของกองทุนเพื่อนำเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตัวอย่างเช่น กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ (Property Fund) ซึ่งมีทั้งแบบมีกรรมสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ (Freehold) หรือเป็นสิทธิการเช่า (Leasehold) กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure Fund) หรือกองทุนทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (REIT) หรือกิจการโครงสร้างพื้นฐาน (Infra Trust) โดยรูปแบบการจัดตั้งกองทุนเพื่อระดมทุนสามารถแสดงได้ ดังนี้



ตัวอย่างของการจัดตั้งกองทุนและการบริหารจัดการกองทุนแสดงได้ ดังนี้

กองทุนอสังหาริมทรัพย์ A

บริษัท A อาจมีหรือไม่มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในการดำเนินการในบทบาทเช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของ

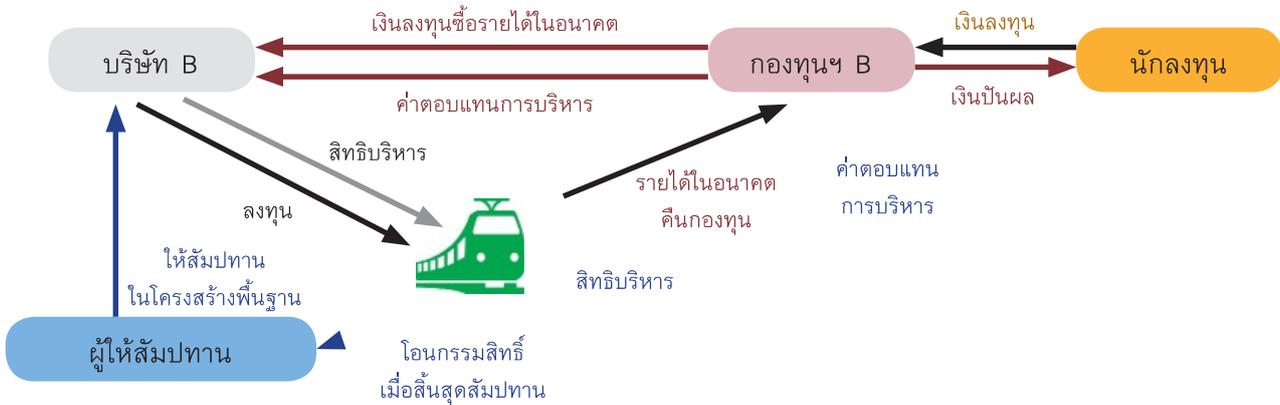


อาจเป็นบริษัท A หรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน หรือบริษัทที่ไม่เกี่ยวข้องกันก็ได้



กองทุนรวมโครงสร้างพื้นฐาน B

บริษัท B อาจมีหรือไม่มีเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องในการดำเนินการในบทบาทเช่นเดียวกับผู้เป็นเจ้าของ



ประเด็นสำคัญของการจัดตั้งกองทุนหรือกองทรัสต์เกี่ยวข้องกับลักษณะของสัญญาระหว่างกิจการกับกองทุน ซึ่งมีหลากหลายรูปแบบ เช่น สัญญาซื้อขายสินทรัพย์ สัญญาเช่าสินทรัพย์ และสัญญาโอนขายรายได้หรือตัววัดกำไรในอนาคต เป็นต้น ทั้งนี้สัญญาจะเป็นลักษณะรูปแบบใดนั้นขึ้นอยู่กับโครงสร้าง และวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งกองทุน รวมทั้งข้อกำหนดของกฎหมาย

โดยส่วนใหญ่รายการระหว่างกิจการกับกองทุนมีลักษณะคล้ายกับการขายสินทรัพย์ หรือการขายและเช่ากลับ หรือการให้เช่าสินทรัพย์ที่กิจการเป็นเจ้าของ วิธีการบันทึกบัญชีสามารถอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่มาใช้ปฏิบัติได้ แต่หากกรณีที่สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างกิจการกับกองทุนเป็นลักษณะรายการขายหรือเสมือนเป็นรายการขายรายได้หรือตัววัดกำไรในอนาคต เช่น กำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน หรือกำไรก่อนภาษี สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ อาจเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน อาจโอนเปลี่ยนมือได้หรือไม่ได้ เพื่อแลกเปลี่ยนสิ่งตอบแทนจากผู้ลงทุนกับรายได้หรือสิทธิที่จะได้รับในอนาคต เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับรายการดังกล่าว กิจการจึงมีการรับรู้และแสดงรายการดังกล่าวแตกต่างกันออกไป

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี อยู่ระหว่างพิจารณาแนวปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องดังกล่าว โดยเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2558 ได้จัดสัมมนาพิจารณาร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการขายรายได้ในอนาคต (Sale of Future Revenues) ซึ่งผู้สนใจสามารถศึกษาข้อมูลได้ที่เว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี (www.fap.or.th) โดย FRUpdate จะรายงานความคิดเห็นของการกำหนดแนวปฏิบัติทางการบัญชีให้รับทราบต่อไป สำหรับฉบับนี้ ขอเสนอสาระสำคัญของข้อกำหนดทางบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ในอนาคตของประเทศสหรัฐอเมริกา (EITF ABSTRACTS Issue No. 88-18, Sales of Future Revenue) ดังนี้

สรุปสาระสำคัญของ EITF ABSTRACTS Issue No. 88-18, Sales of Future Revenue

ประเด็นพิจารณา

การที่กิจการได้รับเงินสดจากผู้ลงทุนและตกลงที่จะชำระคืนให้แก่ผู้ลงทุน เป็นจำนวนหรือสัดส่วนที่ระบุไว้ของรายได้หรือตัววัดกำไร (ตัวอย่างเช่น อัตรากำไรขั้นต้น กำไรจากการดำเนินงาน หรือกำไรก่อนภาษี) ที่ได้จากสายผลิตภัณฑ์

จากส่วนงานธุรกิจ จากตราสินค้า จากลิขสิทธิ์ หรือจากสิทธิตามสัญญาที่ระบุไว้เจาะจงในช่วงระยะเวลาที่กำหนดไว้ชัดเจนนั้น การรับรู้กำไรทันทีที่ไม่เหมาะสมอันเนื่องมาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ นอกจากนี้ การชำระคืนให้แก่ผู้ลงทุน และรายได้หรือกำไรในอนาคตที่ใช้เป็นฐานในการชำระคืนยังอาจกำหนดเป็นเงินตราต่างประเทศ

- **กิจการควรจัดประเภทเงินได้จากผู้ลงทุนเป็นหนี้สินหรือกำไรรอดตัดบัญชี?**

การจะจัดประเภทรายการเป็นหนี้สินหรือกำไรรอดตัดบัญชีขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจงของรายการนั้นๆ โดยหากมีปัจจัยต่อไปนี้ข้อใดข้อหนึ่ง ถือเป็นข้อสันนิษฐานว่าการจัดประเภทเงินได้ดังกล่าวเป็นหนี้สินมีความเหมาะสม

- ก. รายการดังกล่าวไม่มีวัตถุประสงค์ให้เป็นรายการขาย (รูปแบบของรายการเป็นหนี้สิน)
- ข. กิจการมีความเกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่องอย่างมีนัยสำคัญในการที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่ต้องชำระคืนผู้ลงทุน (ตัวอย่างเช่น มีความเกี่ยวข้องในฐานะเป็นผู้ปฏิบัติการในการก่อให้เกิดรายได้จากการดำเนินงานของสายผลิตภัณฑ์ ของบริษัทย่อย หรือของส่วนงานธุรกิจ)
- ค. กิจการหรือผู้ลงทุนฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยกเลิกรายการได้โดยที่กิจการชำระเงินทั้งจำนวนหรือโอนสินทรัพย์อื่น ๆ
- ง. อัตราผลตอบแทนของผู้ลงทุนถูกจำกัดโดยเงื่อนไขของรายการโดยนัย หรืออย่างชัดเจน
- จ. ความผันแปรของรายได้หรือกำไรของกิจการที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่ออัตราผลตอบแทนของผู้ลงทุน
- ฉ. ผู้ลงทุนมีสิทธิเรียกคืนจำนวนที่ค้างชำระจากกิจการ

- **หนี้สินหรือกำไรรอดตัดบัญชีควรตัดจำหน่ายอย่างไร ?**

- จำนวนที่บันทึกเป็นหนี้สินควรตัดจำหน่ายด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (interest method)
- จำนวนที่บันทึกเป็นกำไรรอดตัดบัญชีควรตัดจำหน่ายด้วยวิธีจำนวนหน่วยของรายได้ (units-of-revenue method) การตัดจำหน่ายของงวดคำนวณโดยใช้ผลคูณระหว่าง 'อัตราส่วนของเงินได้ที่ได้รับจากผู้ลงทุนและมูลค่าที่ต้องชำระคืนให้แก่ผู้ลงทุนทั้งหมดตามเงื่อนไขของข้อตกลง' กับ 'การจ่ายชำระเงินสดสำหรับงวด'

ที่มา: www.fap.or.th
www.fasb.org